

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084567

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Málaga)

Sentencia 825/2021, de 15 de abril de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 398/2020

#### SUMARIO:

**IAE. Gestión. Distinción entre gestión censal y tributaria. Errores. Procedimiento sancionador. Infracciones de la Ley 58/2003. Incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación. No se aprecia culpabilidad.** Para poder determinar la existencia de una infracción tributaria e imponer una sanción, es preciso la existencia de un grado mínimo de culpabilidad, correspondiendo la prueba de la culpabilidad a quien acusa, a la Diputación, pues no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, o su inocencia, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia o la existencia de intención dolosa. En este caso la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva desde luego brillan por su ausencia. En este caso, sorprende que la parte contraria, para justificar el expediente sancionador y su disconformidad con la Resolución del TEAR, manifiesta que "ha de decirse, que siendo el IAE un tributo de imposición obligatoria por parte de los municipios, es exigible siempre cuando se realicen actividades económicas en dicho municipio de acuerdo con lo legalmente previsto en el TRLHL, pero esta afirmación es contraria al hecho que el propio Ayuntamiento NUNCA exigió el IAE al titular de dicha actividad de producción de energía eólica. Es necesario mencionar la literalidad del Convenio de colaboración entre la empresa promotora de parques eólicos y el Ayuntamiento, por el cual la mercantil se comprometía a desarrollar, en el término municipal determinados proyectos eólicos. La mercantil si procedió a dar de alta en el IAE la actividad, solo que en un municipio distinto, tributando además, de forma errónea, en dicho municipio y, por otro lado, y en relación al segundo y tercer fundamento de derecho, mi representada sí ha ingresado anualmente la cantidad correspondiente al tributo, solo que, por imposición de un Convenio con el Ayuntamiento, realizó dichos ingresos tributarios vía canon. En ningún momento se ha ocultado la realización de una actividad económica en el municipio, tal y como se demuestra con el mencionado Convenio. No puede entenderse que la Inspección impute ocultación a esta parte, cuando el Ayuntamiento era plenamente consciente de la actividad que mi representada estaba ejerciendo, y, además, el Ayuntamiento estaba percibiendo todos los conceptos asociados a la actividad empresarial que se ejercía en el municipio a través del canon. Es más, el Ayuntamiento no reclamó dicho importe en ninguno de los ejercicios exigidos por la Inspección, pues cabe recordar que la mencionada inspección objeto del presente procedimiento está siendo llevada a cabo por la Diputación de Málaga, no por el Ayuntamiento. Esto es porque el Ayuntamiento era plenamente consciente de que, dentro del canon abonado, se incluía la tributación por el IAE. En conclusión, no cabe imputar ocultación, ni calificar de culpable la conducta de la mercantil, quien en todo momento ha satisfecho las cantidades acordadas en plazo, entendiéndose que cumplía con su obligación tributaria de acuerdo con el Convenio y ante la falta de requerimiento por parte del órgano encargado de su exacción (el Ayuntamiento). La carga de acreditar la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del tipo de la infracción que se imputa es a cargo de la Administración. En especial debe justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente. El IAE es un tributo de gestión compartida, en el que interviene la Administración del Estado y la Administración Local. La gestión censal del tributo corresponde a la Administración tributaria del Estado y en ella se comprende la formación de la matrícula, la calificación de las actividades, el señalamiento de las cuotas, etc... La inspección de este tributo, igualmente, corresponde a la administración tributaria del Estado, sin perjuicio de que pueda delegarlo en otras administraciones públicas, como ha ocurrido en este caso, en que el Ministerio de Hacienda ha delegado la inspección del IAE en la Diputación de Málaga -Patronato de Recaudación Provincial-. Por su parte, la gestión tributaria del impuesto, que comprende la liquidación y recaudación del mismo, entre otras actuaciones, se llevará a cabo por los ayuntamientos con base en la matrícula aprobada por la Administración del Estado. La Sala considera que en este caso, al ejercer la potestad represiva no ha sido correcto, como entiende el TEAR. A efecto es determinante, a juicio de la Sala, el hecho constatado por el TEAR, que la mercantil tributó por error en un municipio lo que debió tributar en otros y que el alta por error en el IAE en municipio distinto no se tuvo en cuenta por la Administración sancionadora, evidentemente por no haberse puesto de manifiesto hasta la vía económico-administrativa, pero ello no empece para que esa prueba de descargo, que el contribuyente -al contrario que la prueba de cargo de la Administración,

circunscrita a la vía administrativa, según lo antes dicho-, puede presentar en cualquier momento procedimental o procesal hábil, acredita la falta de elemento subjetivo del tipo.

## PRECEPTOS:

RDLeg 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Secc. 1, Epígrafe 151.4.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 179, 184, 192, 211.  
RDLeg 2/2004 (TRLHL) arts. 90 y 91.  
RD 243/1995 (Gestión IAE), art. 5.

## PONENTE:

*Don Santiago Macho Macho.*

Magistrados:

Don FERNANDO DE LA TORRE DEZA  
Don SANTIAGO MACHO MACHO  
Don MARIA BELEN SANCHEZ VALLEJO

**20**

SENTENCIA Nº 825/2021

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA

RECURSO Nº 398/2020

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:

PRESIDENTE

D. FERNANDO DE LA TORRE DEZA

MAGISTRADOS

D. SANTIAGO MACHO MACHO

D<sup>a</sup>. BELÉN SÁNCHEZ VALLEJO

Sección Funcional 2<sup>a</sup>

---

En la Ciudad de Málaga, a 15 de abril de 2021

Esta Sala ha visto el presente el recurso contencioso-administrativo número 398/2020, interpuesto por el PATRONATO PROVINCIAL DE RECAUDACIÓN DE LA DIPUTACIÓN DE MÁLAGA, representado y asistido por Letrada de su Asesoría Jurídica, frente a resolución TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCIA, Administración representada y defendida por el Abogado del Estado.

Interviene como parte interesada COORPORACION ACCIONA EOLICA S.L., representada por la Procuradora Sra. Messa Teichman, y asistida por el Letrado Sr. Prieto Tenorio.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Santiago Macho Macho, quien expresa el parecer de la Sala.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.**

Por el reseñado en la encabezamiento fue presentado escrito en esta Sala el 6/08/20 interponiendo recurso contencioso-administrativo contra resolución del Tribunal Económico administrativo Regional de Andalucía de 31 de octubre de 2020 en la que se estima la reclamación económico administrativa 29/02015/2019.

**Segundo.**

El recurso es admitido en Decreto de 11/09/20 que también acuerda su tramitación conforme a lo dispuesto en el capítulo I del título I de la Ley 29/1.998.

Seguido el curso de los autos es sustanciada demanda con escrito recibido el 30/11/20, donde es expuesto cuanto es tenido por oportuno para pedirentencia por la que, estimando el presente recurso, declare contraria a Derecho la Resolución de fecha 31 de octubre de 2019 dictada por la Sala de Málaga del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía en el procedimiento 29/02015/2019, y, en su consecuencia, dejarla sin efecto, confirmando la adecuación a derecho de la RESOLUCIÓN aprobada por la Gerencia de esta Agencia Pública, Patronato de Recaudación, nº 5663/2018, de 28 de noviembre de 2018 por la que se desestimaba

el recurso de reposición interpuesto contra la previa Resolución no 80/2015, de 20 de febrero de 2015, que puso fin al procedimiento sancionador, aprobando sanción tributaria con cargo/recibo 525086/1, municipio de Sierra de Yeguas.

Dado traslado a la Administración estatal para contestar a la demanda, presenta escrito a 08/01/21 exponiendo cuanto tiene por oportuno para pedir sentencia desestimando el recurso, con expresa imposición de costas a la actora

Dado traslado a la parte intetesada para contestar a la demanda, presenta escrito a 28/12/20 pidiendo sentencia desestimando el recurso interpuesto por el Patronato de Recaudación de la Diputación de Málaga, por haberse ajustado a Derecho la resolución recurrida (Resolución del TEARA de 31 de octubre de 2019), con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

**Tercero.**

En Decreto de 18/01/21 es fijada la cuantía del recurso en 16.941,33 euros, y acuerda abrir plazo para de conclusiones, presentadas por la parte recurrente a 9/03/21, y por la Administración recurrida a 8/03/21, y por la interesada a 27/03/21.

Los autos quedan pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, teniendo lugar ayer.

**Cuarto.**

En la tramitación de este procedimiento se han observado las exigencias legales.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Objeto del recurso presente es determinar si se ajustan a derecho la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía de 22 de junio de 2020 en la que se esestima la reclamación económico administrativa 29/02015/2019, presentada por CORPORACION ACCIONA EOLICA SL, contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto frente a las resoluciones sancionadoras acordadas por el Patronato de la Diputación de Málaga, cuyo importe asciende en cada ejercicio a 4.235,33 euros, por el Impuesto sobre Actividades Económicas, de los ejercicios 2011 a 2014, por no haberse dado de alta en el epígrafe 151.4 en el municipio de Sierra Yeguas.

**Segundo.**

La parte recurrente expone, en síntesis:

- LA RESOLUCIÓN DICTADA POR EL TEARA VULNERA LO DISPUESTO EN LA NORMATIVA SOBRE LA DIVISIÓN DE COMPETENCIAS EN EL IAE ASÍ COMO SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FORMALES.

1.- DIFERENCIAS ENTRE OBLIGACION MATERIAL (EL PAGO) Y OBLIGACION FORMAL (PRESENTAR DECLARACIÓN CENSAL POR LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDAD)

Como es sabido, la Ley 58/2003, General Tributaria recoge lo que son las obligaciones en su título II título II, "Los tributos", las disposiciones generales sobre la relación jurídico-tributaria y las diferentes obligaciones tributarias.

Así pues, delimitado, por una parte, lo que es la obligación tributaria material (el pago), a la que, en todo caso, pudiera haberse referido el Convenio firmado con Sierra de Yeguas, claramente, y sin género de duda alguna, vemos como la Ley General Tributaria, de manera didáctica (como así se encarga de recoger textualmente la Exposición de Motivos) define qué son las obligaciones formales y cuáles son en concreto (obligación de declarar).

Con ello, entendemos, y así queremos hacer constar a la Sala, dicho sea en estrictos términos de defensa que, en momento alguno, la cláusula del Convenio -referida en todo caso, única y exclusivamente, a pagos"-, podría hacer referencia alguna a la obligación formal de declarar.

2.- IAE. TRIBUTOS DE GESTIÓN COMPARTIDA. OBLIGACIÓN FORMAL DE DECLARAR ES COMPETENCIA DEL ESTADO. LA CORPORACIÓN MUNICIPAL, ANTE LA QUE TIENE LUGAR LA OBLIGACIÓN MATERIAL DE PAGAR, NO PUEDE, POR TANTO, REFERIRSE A DISPENSA ALGUNA DE AQUELLA OBLIGACIÓN.

En este tributo, su hecho imponible, como es conocido, está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto. Los sujetos pasivos son las personas (físicas, jurídicas o entidades del art 35.4 de la LGT) que ejerzan en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible. Este tributo se regula en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLHL).

A lo anterior hay que sumar, y esto es lo fundamental, y sobre lo que más hay que incidir al objeto de la presente contienda, que, como es notoriamente conocido, se trata de un tributo de gestión compartida, en el que interviene la Administración del Estado (competente para la llamada gestión censal) y la Administración Local (en este caso, el Ayuntamiento o entidad en quien delegue, al que corresponde la gestión tributaria).

En consecuencia, por una parte, la gestión tributaria del impuesto, que comprende la liquidación y recaudación del mismo (artículo 91.2 del TRLHL), entre otras actuaciones, se llevará a cabo por los ayuntamientos con base en la matrícula aprobada por la Administración del Estado.

En el ámbito de la gestión censal que, como hemos dicho, corresponde a la Administración Tributaria del Estado, el artículo 90.2 del TRLHL dispone de manera expresa y clara que los sujetos pasivos están obligados a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta con todos los datos necesarios para su inclusión en la matrícula, siendo la Administración del Estado la que incluye al sujeto pasivo en la matrícula del tributo; tras dicha inclusión, la Administración local, a quien está atribuida la gestión tributaria, girará la correspondiente liquidación.

De estas declaraciones de alta se ocupa, como sabemos, el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se regulan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas (artículo 5).

Ya dice la Exposición de Motivos de dicho Real Decreto que " En función de las particularidades intrínsecas que concurren en el impuesto de referencia, la citada Ley 39/1988, de 28 de diciembre, dotó al mismo de un particular régimen de gestión, en virtud del cual: la competencia en materia de gestión censal de todas las cuotas del impuesto, nacionales, provinciales y municipales, se atribuyó a la Administración tributaria del Estado"

Así pues, de todo lo que antecede, entendemos que la Resolución del Teara -que ahora se combate- ha errado al interpretar que, una cláusula de un Convenio firmada entre el propietario del proyecto y el Ayuntamiento relativa a posibles dispensas de "pagos" -obligación Administración Local-, podía alcanzar a la obligación formal de declarar una actividad sujeta a un tributo.

Y, lo que es más determinante en el presente caso, sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas de donde resulta que la obligación de declarar debe tener lugar, como hemos dicho, ante la Administración Tributaria del Estado por mor de la gestión censal que corresponde a la misma y, sobre la que, en consecuencia, nula incidencia podría tener cualquier convenio o disposición realizada por el Ayuntamiento y a la que, por tanto, en momento o modo alguno se refirió la Corporación municipal.

Todo esto, sin embargo, se obvia por el Teara, por lo que esta parte considera, dicho sea con los máximos respetos y en estrictos términos de defensa, que la misma lesiona los derechos de mi mandante.

Se ajusta a derecho la resolución dictada por la Gerencia de esta Agencia Pública, Patronato de Recaudación, no 5663/2018, de 28 de noviembre de 2018, desestimando el recurso de reposición formulado contra la previa resolución imponiendo la sanción tributaria por no haber declarado el alta en la actividad, y previas, SOBRE LA ADECUACIÓN DE LA SANCIÓN:

1. Se ha producido un hecho tipificado en el artículo 192 de la LGT, consistente en no declarar debidamente el hecho imponible, dejando de ingresar la cuota tributaria que es debida, ya que no se presentó la correspondiente declaración de alta en el IAE a pesar de estar ejerciendo una actividad económica de las gravadas por dicho tributo, dejando de ingresar la deuda tributaria correspondiente, derivándose de ello un claro perjuicio económico para la Administración.

2. En la realización de tal hecho ha existido dolo o culpa, siendo suficiente, como dice la LGT, la negligencia en cualquier grado, es decir, que no se haya puesto diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que no supone, en ningún caso, que exista un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, excluido expresamente por el Tribunal Constitucional, sino que lo que supone es que el error es vencible, o sea, el desconocimiento negligente de la ilicitud del hecho que se realiza u omite, no excluye el ilícito en ningún caso.

3. No se produce ninguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad previstos en el artículo 179.2 de la LGT. Concretamente, en cuanto a la alegación de la recurrente de falta de culpabilidad en su actuación por concurrir una interpretación razonable de la norma, amparándose para ello, en la existencia de un convenio firmado entre la empresa, anterior propietaria del proyecto, y el Ayuntamiento de Sierra de Yeguas, ha de decirse, que siendo el IAE un tributo de imposición obligatoria por parte de los municipios, es exigible siempre cuando se realicen actividades económicas en dicho municipio de acuerdo con lo legalmente previsto en el TRLHL.

4. En consecuencia, a la vista de lo recogido con toda claridad en la normativa aplicable, en modo alguno puede entenderse que el incumplimiento de la recurrente pueda deberse a una interpretación razonable de dicha normativa, pues la norma legal aplicable exige la declaración expresa, en determinado plazo y ante la administración competente, de ahí que la falta de declaración suponga obviar e incumplir el contenido de las disposiciones que regulan del IAE, y que son de aplicación obligatoria a todo el que ejerce una actividad empresarial, profesional o artística en territorio nacional, máxime teniendo en cuenta el obligado tributario que, por su entidad y presencia en la actividad económica, hace palmario el conocimiento de la mecánica del impuesto, recogida en el IAE y en el ya consolidado RD 243/95, normativa que no ofrece oscuridad o complejidad alguna en su interpretación.

En estos términos se vienen pronunciando los Tribunales, respaldando la imposición de sanciones en casos como el que se trata en los presentes autos. Se trae a colación la sentencia de la Audiencia Nacional, Sección 4a, de 4 de marzo de 2020, dictada en el recurso 296/2017, de fecha 4 de marzo de 2020, que en su FUNDAMENTO DE DERECHO SÉPTIMO dice así: (...)

5. En relación con lo anterior y de conformidad con el artículo 184.2 de la LGT, existe ocultación, pues no se ha presentado la preceptiva declaración de alta en IAE, en el modelo aprobado por la Administración del Estado, y ante la correspondiente delegación o administración de la AEAT, en el plazo reglamentariamente previsto, lo que le ha impedido llevar a cabo de forma conveniente la inclusión del interesado en la correspondiente tarifa -gestión censal- y practicarle la liquidación del tributo -gestión tributaria-.

### Tercero.

La Administración estatal recurrida alega:

- La Resolución del TEARA 31 de octubre de 2019 en la que se estima la reclamación económico administrativa presentada por COORPORACION ACCIONA EOLICA S.L contra las resoluciones sancionadoras acordadas por el Patronato de Diputación de Málaga por no haberse dado de alta en el epígrafe 151.4 en el municipio de Sierra de Yegua.

El TEARA estima la reclamación por ausencia de conducta punible y por falta de culpabilidad por existir un convenio con el Ayuntamiento de Sierra de Yegua en el que se recoge como obligación del Ayuntamiento que con la liquidación por parte de las empresa promotoras se entienden satisfechos todos los impuestos municipales.

En las Obligaciones del Ayuntamiento (folio 192 del expediente) se indica que:

En caso de derogarse el IAE sin que sea sustituido por otro de la misma o similar naturaleza y cuantía, las empresas aumentar el canon anual en igual cantidad a la derogada

En las obligaciones de las empresas promotoras se señala que se establece un canon fijo anual a favor del Ayuntamiento y a desembolsar por las empresas propietarias de los parques que finalmente se construyan

En la tercera se indica que las empresas no tendrán derecho a anular o reclamar cantidad alguna, en el caso de que se anulada alguna tasa o impuesto, sea estatal, autonómico o local.

Corporación Acciona ha pagado el canon establecido en le convenio sin que conste que el Ayuntamiento de Sierra de Yeguas haya exigido nunca el IAE al entender que dentro del canon se incluía dicho tributo.

- En lo que se refiere al acuerdo sancionador que fue objeto de revisión por el TEARA , el mismo se caracteriza precisamente por su falta de motivación

En relación a la culpabilidad de la infracción imputada y su motivación, debe citarse la Sentencia del TS de 25 de octubre de 2012 ( RJ 2012, 10495 ) (rec. cas. núm. 595/2009 ) (...)

El punto de partida debe ser, pues, que no hay infracción tributaria sin dolo o simple negligencia, pues como expone la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1996, de 26 - de abril (...)

Sobre la culpabilidad y su relación con los hechos probados debemos remitirnos a la doctrina sentada por la Sentencia del TS de 28 de junio de 2012 ( RJ 2012, 7573 ) (rec. cas. 904/2009 ), que establece: (...)

Así pues, para poder determinar la existencia de una infracción tributaria e imponer una sanción, es preciso la existencia de un grado mínimo de culpabilidad, correspondiendo la prueba de la culpabilidad a quien acusa, a la Diputación, pues no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, o su inocencia, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia o la existencia de intención dolosa.

Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de lo que establece el citado art. 179.2.d) de la Ley 58/2003 ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma").

Pues bien, los requisitos exigidos legalmente no se cumplían ni por asomo en la resolución objeto de revisión por parte del TEARA.

La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva desde luego brillan por su ausencia.

La misma fundamentación sobre la culpabilidad la encontramos en la resolución revisada por el TEARA en el presente recurso, como la revisa también por el TEARA en el recurso 396/2020 al que nos remitimos infracción tributaria justifica la imposición de sanción.

- No se discute en el presente caso la procedencia o no de la liquidación. La propia demanda nos hace un recurrida sobre el contenido de las obligaciones formales y la relación jurídica tributaria para llegar a la conclusión de que el Convenio entre Ayuntamiento y Corporación se refiere a pagos y no a la obligación de declarar.

Tanto esfuerzo por parte del recurrente no hace sino reforzar que la interpretación razonable de la norma a que se refiere el artículo 179.2 de la LGT.

En todo caso, es la demanda la que hace ese esfuerzo de motivación pero no desde luego sirve para suplir la estereotipada resolución sancionadora que no cumple los requisitos de la jurisprudencia del TS antes citada.

- En todo lo demás, damos por reproducidos los fundamentos de la resolución recurrida

#### Cuarto.

La parte interesada opone, en síntesis:

- MI REPRESENTADA SÍ SE DIO DE ALTA EN EL IAE, SOLO QUE POR ERROR, DICHA ALTA FUE EN UN MUNICIPIO DISTINTO. ESTE HECHO HA SIDO OMITIDO POR LA PARTE CONTRARIA EN SU ESCRITO DE DEMANDA.

Tal y como se ha expuesto en los hechos, es necesario exponer ante este Tribunal como mi representada, al contrario de lo manifestado por la parte contraria, sí se dio de alta en el IAE "Otras Producciones de Energía", Grupo/Epígrafe: 151.4.

El problema consistió en que dicha Alta se produjo, por error, en un municipio distinto a Sierra de Yeguas, en el cual mi representada no realizaba actividad económica alguna.

Sorprende manifiestamente cómo este hecho es omitido de parte contraria, y más aun teniendo en cuenta que fue uno de los motivos por el cual el TEARA, en su Resolución nº 29/02015/2019, estimó la reclamación. Dicha Resolución, en su FD Tercero, expuso: (...)

El alta por error en el municipio de Canillas de Aceituno, así como su solicitud de baja y el acuerdo estimatorio dictado por la AEAT anulando la declaración de Alta en el IAE en dicho municipio obran en el expediente. No obstante, y de cara a facilitar al Tribunal al que nos dirigimos su análisis, se adjuntan al presente escrito como documentos no 2, 3 y 4.

Por otro lado, y como consecuencia del error advertido, mi representada tributó indebidamente por el IAE en el municipio de Canillas de Aceituno (existiendo a día de hoy una doble imposición), es por ello por lo que esta parte, con fecha 29 de diciembre de 2017 solicitó la devolución de ingresos indebidos ante el Patronato de Recaudación Provincial de la Diputación de Málaga. Dicha solicitud aún no se ha resuelto.

Se adjunta como documento nº 5 copia del escrito de solicitud de devolución de ingresos indebidos.

A este respecto, cabe simplemente mencionar cómo el Patronato de Recaudación Provincial de la Diputación de Málaga lleva 3 años "tramitando" la referida devolución y, sin embargo, no tiene impedimento en recurrir la Resolución del TEARA con el objetivo de imponer una sanción a mi representada a todas luces contraria a derecho, tal y como ya expuso el TEARA y se demuestra en el presente escrito de contestación a la demanda.

Como consecuencia de la documentación aportada, queda debidamente acreditado, y así se ha tenido en cuenta por el TEARA en su resolución objeto del presente procedimiento, que mi representada sí se dio de alta en la referida actividad "Otras Producciones de Energía", Grupo/Epígrafe: 151.4 por un total de 42.000kw (importe idéntico al regularizado por la Inspección, 4.000kw en el municipio de Sierra de Yeguas y 38.000kw en el municipio de Campillos, igualmente regularizado por la Administración), pero como consecuencia de un error, el Alta se realizó en el municipio de Canillas de Aceituno y no en el municipio Sierra de Yeguas.

Esta parte entiende, al igual que el TEARA, que dichos hechos son suficientes para proceder a anular de facto el Acuerdo sancionador, en la medida que la sanción tiene su fundamento jurídico en el artículo 192 (incumplir

la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones de IAE) y queda demostrada la ausencia de conducta constitutiva de la infracción. No obstante, esta parte tampoco puede compartir los motivos expuestos en su escrito de demanda por parte de la Diputación de Málaga, los cuales pasan a discutirse en los siguientes fundamentos de derecho.

- IMPROCEDENCIA DE LA SANCIÓN POR NO CONCURRIR EL ELEMENTO SUBJETIVO DE LA CULPABILIDAD, NECESARIO PARA IMPONER SANCIONES TRIBUTARIAS.

El Patronato de Recaudación Provincial de la Diputación de Málaga, en su escrito de demanda, parece obviar que el objeto del presente procedimiento se debe circunscribir, única y exclusivamente, a la procedencia o contrariedad a derecho del Acuerdo Sancionador, no siendo relevante si la regularización llevada a cabo con anterioridad fue o no correcta, pues tal y como ya se ha expuesto, esta parte aceptó en conformidad la misma.

Por ello, todas las manifestaciones vertidas de parte contraria en relación a la dualidad en el IAE, diferenciando entre su obligación material (el pago) y su obligación formal (censos), deben ser obviadas, pues nada aporta sobre el fondo del asunto y, en opinión de esta parte, y dichos en términos de legítima defensa procesal, buscan únicamente crear confusión sobre el objeto de debate, que no debe ser otro que la existencia o inexistencia de dolo y culpabilidad en la conducta de mi representada.

A juicio de esta parte, en el Acuerdo sancionador y dicho nuevamente en términos de defensa, no se ha respetado los principios básicos del derecho penal que aplican en el procedimiento sancionador.

El órgano sancionador está obligado a motivar la presencia de culpabilidad en las conductas que sanciona y, sólo si concluye en su concurrencia, debe dar respuesta a los argumentos expuestos por el sujeto sancionado para justificar la ausencia de responsabilidad, no como en el caso objeto del presente procedimiento, en que la parte contraria la da por supuesta.

Asimismo, la Administración debe garantizar en todo momento el principio de presunción de inocencia, vulnerando dicho derecho fundamental si se considera que una interpretación razonable no es motivo suficiente para exonerar a un contribuyente de responsabilidad sancionadora.

En este caso, sorprende que la parte contraria, para justificar el expediente sancionador y su disconformidad con la Resolución del TEARA, manifiesta que "ha de decirse, que siendo el IAE un tributo de imposición obligatoria por parte de los municipios, es exigible siempre cuando se realicen actividades económicas en dicho municipio de acuerdo con lo legalmente previsto en el TRLHL", pero esta afirmación es contraria al hecho que el propio Ayuntamiento de Sierra de Yeguas NUNCA exigió el IAE al titular de dicha actividad de producción de energía eólica (Endesa anteriormente y a fecha actual, mi representada).

A este respecto, es necesario mencionar la literalidad del referido Convenio de colaboración entre la empresa promotora de parques eólicos Endesa Cogeneración y Renovables y el Ayuntamiento de Sierra de Yeguas, entre la anterior propietaria del proyecto y el Alcalde del Excmo. Ayuntamiento de Sierra de Yeguas (Málaga), por el cual mi representada se comprometía a desarrollar, en el término municipal de Sierra de Yeguas, determinados proyectos eólicos.

Con arreglo al citado Convenio de colaboración (en adelante "el Convenio"), y en particular, en su estipulación tercera relativa a las obligaciones del Ayuntamiento, se establece:

" TERCERA. Con la liquidación de todo lo recogido en las estipulaciones mencionadas bajo el epígrafe "Obligaciones de las empresas promotoras", se entienden satisfechas todas cuantas cargas, tasas, compensaciones, impuestos y arbitrios de carácter municipal, presentes o futuras, que pudieran ser repercutibles a las empresas promotoras en concepto de licencia de obras, ejecución, apertura o cualquier otro relativos a la ejecución, puesta en funcionamiento de los parques y su explotación, y a las instalaciones para la evacuación de la energía producida por los mismos.

CUARTA. En caso de derogarse el Impuesto de Actividades Económicas, sin que sea sustituido por otro de la misma o similar naturaleza y cuantía, las empresas aumentarán el canon anual en igual cantidad a la derogada

VARIOS. El tratamiento fiscal de las cantidades a que se hace referencia en las estipulaciones que conforman las obligaciones de las empresas promotoras, se consensuará entre el Ayuntamiento y las empresas, de la forma que mejor convenga a los intereses de ambas partes; siempre de acuerdo con la legislación vigente"

Las cláusulas mencionadas en el Convenio son fundamentales de cara a sostener la ausencia de culpabilidad de mi representada.

Mi representada, desde la adquisición de los referidos parques eólicos en el término municipal de Sierra de Yeguas ha efectuado, en tiempo y forma, el pago del canon establecido en el citado Convenio. Y el citado Ayuntamiento de Sierra de Yeguas NUNCA ha exigido el IAE hasta la notificación del presente expediente.

La parte contraria, en su escrito de demanda, manifiesta que "Así pues, de todo lo que antecede, entendemos que la Resolución del Teara -que ahora se combate- ha errado al interpretar que, una cláusula de un Convenio firmada entre el propietario del proyecto y el Ayuntamiento relativa a posibles dispensas de "pagos" - obligación material como claramente se recoge en la Ley General Tributaria, competencia de la Administración Local-, podía alcanzar a la obligación formal de declarar una actividad sujeta a un tributo."

Nuevamente, y de forma maliciosa, la parte contraria interpreta a su antojo la Resolución del TEARA objeto del presente procedimiento. En ningún momento el TEARA manifiesta las afirmaciones vertidas de parte contraria, sino que, el TEARA, en su Resolución, afirma que, a la vista de los hechos, la conducta de mi representada no es punible, pues no puede deducirse la existencia de culpabilidad ni siquiera a título de mera negligencia, no entrando a valorar en ningún momento si mi representada debió o no debió declarar la actividad, al no ser ese el objeto del procedimiento.

El mencionado Convenio de colaboración entre la empresa y el Ayuntamiento de Sierra de Yeguas consta en el expediente administrativo. No obstante, y dada su importancia, se aporta nuevamente como documento nº 5.

En el presente caso, la parte contraria pretende la imposición de una sanción motivando tal decisión simplemente en el resultado final, esto es, la falta de presentación de la correspondiente declaración de alta en el IAE, cuando lo cierto es, a la vista de lo expuesto, por un lado, que mi representada sí realizó dicha alta, aunque por error se realizó en un municipio distinto dentro de la misma provincia, tributando en dicho municipio (doble imposición) y, por otro lado, que mi representada sí cumplió con su obligación tributaria, abonando el impuesto anualmente dentro del canon pactado.

A la vista de lo expuesto, esta parte considera que no es necesario extenderse en la cuantiosa jurisprudencia de nuestros Tribunales que exige que, para que se puedan imponer sanciones tributarias, debe existir dolo o, al menos, culpa por parte del sujeto pasivo. Por ello, dado que el escrito de demanda presentado de parte contraria no desvirtúa las alegaciones que esta parte presentó ante el TEARA, como tampoco desvirtúa la propia Resolución del mismo, esta parte se remite a dicho escrito de alegaciones ante el TEARA (Alegación Segunda) respecto a dicha jurisprudencia.

Por otro lado, y tal y como ya se ha expuesto, mi representada firmó en conformidad la regularización practicada sobre el IAE (si bien, y por medio del mencionado Convenio, mi representada ya tributó por todos los impuestos municipales y, además, por error, tributó igualmente en un Municipio distinto por un mismo hecho imponible). Este hecho (la firma en conformidad), no implica, en ningún caso, la aceptación de una conducta negligente o dolosa por mi representada.

A este respecto, cabe mencionar la jurisprudencia relativa a obligación de motivación de las sanciones sobre regularizaciones que han sido prestadas en conformidad.

En este sentido, cabe destacar la STS de 6 de junio de 2014, casación 1411-2012, la cual expone que: (...)

Dicha jurisprudencia ha sido aplicada en multitud de ocasiones por el propio TSJ de Andalucía, citando, a título de ejemplo, la Sentencia 399/2019 de 11 Feb. 2019 (Rec. 139/2016), la Sentencia 709/2019 de 27 Feb. 2019 (Rec. 368/2018) o la Sentencia 1978/2016 de 17 Oct. 2016 (Rec. 2/2014), la cual establece: (...)

En conclusión y a la vista de lo expuesto en el presente escrito, esta parte ha probado suficientemente la diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios, debiéndose confirmar la Resolución del TEARA impugnada y anular el Acuerdo de imposición de sanción.

- VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN LOS ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS, BUENA FE Y SEGURIDAD JURÍDICA.

Una vez demostrada la ausencia de conducta constitutiva de la infracción en el primer fundamento de derecho (mi representada sí se dio de Alta en el IAE, pero, por error, en otro municipio), y la ausencia de dolo y culpabilidad en el segundo (existencia del referido Convenio), todo ello en consonancia con la Resolución del TEARA objeto del presente procedimiento, es necesario incidir en la vulneración del principio de confianza legítima en los Organismos Públicos y el principio de seguridad jurídica.

El Ayuntamiento de Sierra de Yeguas condicionó el inicio de la ejecución de las obras a la firma del mencionado Convenio, dentro del cual se establecía el abono anual de un canon, el cual cubría la tributación por el IAE, entre otros conceptos.

Posteriormente (8 años después de la firma del Convenio, en los cuales se pagó anualmente el canon, y, por ende, el IAE), la Diputación de Málaga inició una Inspección por la cual se regularizó el IAE ejercicios 2011 a 2014, abonando mi representada la liquidación practicada, consistente en un importe de 25.026,75€ (22.588,44€ de base y 2.438,31€ de intereses).

Este hecho ya supuso para mi representada un quebranto económico considerable, pues tuvo que abonar a la Administración dicha cantidad, cuando la misma ya había sido abonada previamente con el mencionado canon. No obstante, esta parte abonó la mencionada liquidación sin presentar recurso ni reclamación alguna.

No siendo suficiente, la Diputación de Málaga inició procedimiento sancionador, finalizando el mismo con una imposición de sanción por importe de 16.941,33€.

A esto, es necesario añadir los hechos expuestos en el fundamento de derecho primero, en los cuales se acredita que esta parte SI se dio de alta en el IAE y tributó por el mismo, únicamente que por error fue en un municipio distinto (existiendo, a día de hoy, una doble imposición respecto al IAE, pues la Diputación de Málaga aún no ha resuelto la solicitud de devolución de ingresos indebidos que mi representada interpuso hace tres años).

Por todos los motivos expuestos, esta parte no puede estar de acuerdo con la imposición de una sanción por parte de la Diputación de Málaga, pero además debe hacerse notar la incongruencia entre los diferentes Organismos Públicos; por un lado, el Ayuntamiento de Sierra de Yeguas exige el pago anual de un canon, dentro



del cual se incluye el IAE y, por el otro lado, la Diputación de Málaga exige nuevamente el pago del IAE, imponiendo, a más inri, una sanción grave por no haber procedido a su liquidación.

En el presente procedimiento, es obvio que se está vulnerando el principio de buena fe, que debe regir en toda actuación, sea pública o privada, y, consecuentemente, los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, que imponen un deber de coherencia, y limita la potestad sancionadora, cuando se han creado expectativas razonables ( Tribunal Supremo, sentencias de 9 de diciembre de 2010, 9 de marzo de 2012 y 25 de febrero de 2013).

Dichos principios se asientan en la exigencia de un comportamiento coherente en el tráfico jurídico, no solo en la aplicación del principio general de la buena fe en el ámbito administrativo sino también de la aplicación del principio constitucional de seguridad jurídica ( artículo 9.3 de la Constitución Española) o del de confianza legítima.

A este respecto, los diferentes Tribunales han tratado innumerables sentencias el referido de confianza legítima, y como el mismo vincula a todas las Administraciones Públicas, entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de julio de 1997, 1 febrero 1990 y 22 de enero de 2007: (...)

Dichas sentencias de nuestro Alto Tribunal son plenamente aplicables al presente supuesto, pues el Ayuntamiento de Sierra de Yeguas con el contenido del mencionado Convenio, el cual incluía el pago del IAE, y posteriormente, no exigiendo dicho impuesto desde el inicio de la actividad económica, produjo en mi representada la confianza legítima de estar actuando conforme a derecho, la cual debe suponer la no imposición de sanción alguna.

**- AUSENCIA DE OCULTACIÓN. LA FALTA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN NO PUEDE CONLLEVAR LA IMPOSICIÓN DE UNA SANCIÓN GRAVE.**

Adicionalmente, y en el improbable caso de que este Tribunal entienda que la conducta de mi representada es merecedora de sanción tributaria, a juicio de esta parte, en ningún caso procedería la calificación de la sanción impuesto como grave respecto a la existencia de ocultación, tal y como considera la Diputación de Málaga.

La parte contraria fundamenta dicha calificación en la existencia de ocultación, pues, a su entender, al no presentar mi representada alta en el IAE, no ha sido posible llevar a cabo la inclusión de ésta en su tarifa correspondiente, no practicando la liquidación del tributo.

Como ya se ha expuesto en el primer fundamento de derecho, mi representada si procedió a dar de alta en el IAE la actividad, solo que en un municipio distinto, tributando además, de forma errónea, en dicho municipio y, por otro lado, y en relación al segundo y tercer fundamento de derecho, mi representada sí ha ingresado anualmente la cantidad correspondiente al tributo, solo que, por imposición de un Convenio con el Ayuntamiento de Sierra de Yeguas, realizó dichos ingresos tributarios vía canon.

No puede esta parte admitir la afirmación de que haya existido ocultación por mi representada, pues en ningún momento se ha ocultado la realización de una actividad económica en el municipio de Sierra de Yeguas, tal y como se demuestra con el mencionado Convenio.

No puede entenderse que la Inspección impute ocultación a esta parte, cuando el Ayuntamiento era plenamente consciente de la actividad que mi representada estaba ejerciendo, y, además, el Ayuntamiento estaba percibiendo todos los conceptos asociados a la actividad empresarial que se ejercía en el municipio a través del canon.

Es más, el Ayuntamiento no reclamó dicho importe en ninguno de los ejercicios exigidos por la Inspección, pues cabe recordar que la mencionada inspección objeto del presente procedimiento está siendo llevada a cabo por la Diputación de Málaga, no por el Ayuntamiento de Sierra de Yeguas. Esto es porque el Ayuntamiento de Sierra de Yeguas era plenamente consciente de que, dentro del canon abonado, se incluía la tributación por el IAE.

En conclusión, no cabe imputar ocultación, ni calificar de culpable la conducta de mi representada, quien en todo momento ha satisfecho las cantidades acordadas en plazo, entendiéndose que cumplía con su obligación tributaria de acuerdo con el Convenio y ante la falta de requerimiento por parte del órgano encargado de su exacción (el Ayuntamiento de Sierra de Yeguas).

## **Quinto.**

La carga de acreditar la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del tipo de la infracción que se imputa es a cargo de la Administración. En especial debe justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

A la motivación de los acuerdos sancionadores la STS de 6/06/2014, recurso 1411/12: " Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio de culpabilidad, resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad de sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del Ordenamiento Jurídico ( SS. 15 de octubre de 2009 , casa. 6567/2003 , y 21 de octubre de 2009 , casa 3542/2003 ). No es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. unif.

doctr. 306/2002 ), por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en los términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad. En cualquier caso, se revela imprescindible una motivación específica -- inexistente en el expediente sancionador obrante en autos-- en torno a la culpa o la negligencia y las pruebas de que se infiere ( sentencias 6 de julio de 2008 , casa. 146/2004 y 6 de noviembre de 2008 , casa. 5018/2006 )".

La jurisprudencia exige que la existencia de los elementos de la infracción debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución española, lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca de los elementos del tipo infractor. Ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales contencioso- administrativos pueden subsanar la falta de motivación en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTS de 20 de diciembre de 2013 (RC 1537/2010, FJ 4º) y 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010, FJ 3º, y 4320/2011, FJ 4º).

En definitiva, como resume la STS 192/20 del 13 de febrero de 2020 ( ROJ: STS 485/2020, Recurso: 3285/2018, en su FD 6º:

" Debemos recordar que, como hemos declarado reiteradamente, valga por todas la cita de la STS de 16 de diciembre de 2014, recurso de casación 3611/20113 , "cuando se recurre una sanción por la inexistencia de culpabilidad o/y su nula o deficiente motivación, de acuerdo con asentada doctrina de esta Sala y Sección, no hay que atender en la impugnación a las consideraciones contenidas en las Resoluciones del TEAC o el TEAR, ni siquiera a los razonamientos del órgano judicial, sino sólo y exclusivamente a la fundamentación que se contiene en el Acuerdo sancionador y, en su caso, en la medida en que está dictado por el mismo órgano, en el Acuerdo por el que resuelve el recurso de reposición " FD sexto. En efecto, como subraya la Sentencia de 13 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 2351/2009 ), FD Cuarto, la existencia de culpabilidad debe aparecer "debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora" [ sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003 ), FD Quinto], de tal forma que "desde la perspectiva de los citados arts. 24.2 y 25.1 CE " lo que debe analizarse es si "la resolución administrativa sancionadora" contenía "una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor" [ sentencia de 6 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 427/2005 ), FD Octavo], pues "sólo al órgano competente para imponer las sanciones tributarias le corresponde satisfacer las exigencias de motivación que dimanen de los arts. 24.2 y 25 CE " [ sentencia de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003 ), FD Quinto].

En definitiva, de acuerdo con la doctrina transcrita, para apreciar que los contribuyentes actuaron con el grado de culpabilidad imprescindible para sancionar - en este caso, según la resolución sancionadora, la simple negligencia-, esta Sala sólo puede atender a los hechos o circunstancias de las que el único órgano competente para sancionar -el Inspector Jefe [ art. 211.5.d) LGT y art. 25.7 RGRST] hizo derivar dicha culpabilidad, sin considerar las que se propongan en otras actuaciones, como las vertidas en vía económico administrativa o en los escritos procesales de la representación de la Administración".

## Sexto.

Al caso de autos el acuerdo que resuelve el recurso de reposición interpuestos frente a la resolución sancionadora fundamenta la desestimación del recurso diciendo:

"...SEGUNDO: Según el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT ), son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia, que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta u otra ley.

Por su parte, tal y como recoge el artículo 192 de la LGT , constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta Ley .

En la misma norma, en su artículo 179.2, se recogen los supuestos de exoneración de responsabilidad, en los siguientes términos:

"Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

Cuando concorra fuerza mayor.

Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.

Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias."

En este caso, la sanción se ha impuesto como consecuencia de falta de declaración en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas. Este tributo se regula en el TRLHL, y tal y como se recoge en el artículo 59 de dicho texto legal, se trata de un tributo que los ayuntamientos exigirán en todo caso de acuerdo con dicha norma y sus disposiciones de desarrollo, en consecuencia, se trata de un tributo de imposición obligatoria por parte de los ayuntamientos.

Además de ser un tributo de imposición obligatoria, es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto. Los sujetos pasivos son las personas (físicas, jurídicas o entidades del art 35.4 de la LGT ) que ejerzan en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible. La cuota resultará de la aplicación de las tarifas aprobadas para el impuesto.

A lo anterior hay que añadir que se trata de un tributo de gestión compartida, en el que interviene la Administración del Estado y la Administración Local. En efecto, la gestión censal del tributo corresponde a la Administración tributaria del Estado y en ella se comprende la formación de la matrícula, la calificación de las actividades, el señalamiento de las cuotas, etc... La inspección de este tributo, igualmente, corresponde a la administración tributaria del Estado, sin perjuicio de que pueda delegarlo en otras administraciones públicas, como ha ocurrido en este caso, en que el Ministerio de Hacienda ha delegado la inspección del IAE en la Diputación de Málaga -Patronato de Recaudación Provincial-. Por su parte, la gestión tributaria del impuesto, que comprende la liquidación y recaudación del mismo, entre otras actuaciones, se llevará a cabo por los ayuntamientos con base en la matrícula aprobada por la Administración del Estado.

En el ámbito de la gestión censal, el artículo 90.2 del TRLHL, dispone que los sujetos pasivos están obligados a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta con todos los datos necesarios para su inclusión en la matrícula. El plazo para la presentación de tales declaraciones de alta, se contiene en el artículo 5 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero , por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, donde se dispone que tales declaraciones se presentarán obligatoriamente antes del transcurso de 1 mes desde el inicio de la actividad, o, en el caso de disfrutar de exención, en el mes de diciembre inmediato anterior al año en el que el sujeto pasivo resulte obligado a contribuir por el impuesto, mediante los modelos aprobados por el Ministerio de Hacienda -036, para el cumplimiento de las obligaciones censales de carácter general, y 840, para declaraciones de alta específicas de IAE-.

Pues bien, a tenor de la normativa aplicable y dado que en este supuesto que nos ocupa

I. Se ha producido un hecho tipificado en el artículo 192 de la LGT , consistente en no declarar debidamente el hecho imponible, dejando de ingresar la cuota tributaria que es debida, ya que, no se presentó la correspondiente declaración de alta en el IAE a pesar de estar ejerciendo una actividad económica de las gravadas por dicho tributo, dejando de ingresar la deuda tributaria correspondiente, derivándose de ello un claro perjuicio económico para la Administración.

En la realización de tal hecho ha existido dolo o culpa, siendo suficiente, como dice la LGT, la negligencia en cualquier grado, es decir, que no se haya puesto diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que no supone, en ningún caso, que exista un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, excluido expresamente por el Tribunal Constitucional, sino que lo que supone es que el error es vencible, o sea, el desconocimiento negligente de la ilicitud del hecho que se realiza u omite, no excluye el ilícito en ningún caso.

No se produce ninguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad previstos en el artículo 179.2 de la LGT . Concretamente, en cuanto a la alegación de la recurrente de falta de culpabilidad en su actuación por concurrir una interpretación razonable de la norma, amparándose para ello, en la existencia de un convenio firmado entre la empresa, anterior propietaria del proyecto, y el Ayuntamiento de Sierra de Yeguas, ha de decirse, que siendo el IAE un tributo de imposición obligatoria por parte de los municipios, es exigible siempre cuando se realicen actividades económicas en dicho municipio de acuerdo con lo legalmente previsto en el TRLHL.

Pero es más, al ser un tributo de gestión compartida, como se ha dicho, y corresponder la gestión censal a la Administración del Estado, resulta que las declaraciones de alta -así como las modificaciones y bajas- deben presentarse ante la Administración estatal en el modelo reglamentariamente aprobado por la misma, siendo ésta la que incluye al sujeto pasivo en la matrícula del tributo; tras dicha inclusión, la Administración local, a quien está atribuida la gestión tributaria, girará la correspondiente liquidación. Por tanto, la competencia para incluir al sujeto pasivo en la matrícula es de la Administración estatal. En consecuencia, a la vista de lo recogido con toda claridad en la normativa aplicable, en modo alguno puede entenderse que el incumplimiento de la recurrente pueda deberse a una interpretación razonable de dicha normativa, pues la norma legal aplicable exige la declaración expresa, en determinado plazo y ante la administración competente, de ahí que la falta de declaración suponga obviar e incumplir

el contenido de las disposiciones que regulan del IAE, y que son de aplicación obligatoria a todo el que ejerce una actividad empresarial, profesional o artística en territorio nacional.

En relación con lo anterior y de conformidad con el artículo 184.2 de la LGT, existe ocultación, pues no se ha presentado la preceptiva declaración de alta en IAE, en el modelo aprobado por la Administración del Estado, y ante la correspondiente delegación o administración de la AEAT, en el plazo reglamentariamente previsto, lo que le ha impedido llevar a cabo de forma conveniente la inclusión del interesado en la correspondiente tarifa -gestión censal- y practicarle la liquidación del tributo -gestión tributaria-.

Como consecuencia de todo lo expuesto, ha de concluirse que la actividad sancionadora desarrollada por Patronato de Recaudación, por delegación de la competencia de inspección de 1AE por parte del Ministerio de Hacienda es adecuada a derecho....."

La resolución del TEARA, en cuanto a la sanción, en sus antecedentes dice:

" ...SEGUNDO.- La parte reclamante solicita la anulación de los citados acuerdos sancionadores, alegando para ello cuanto estimó conveniente a su derecho, en particular que tributó por error en el municipio de Canillas de Aceituno por 42.000 kw lo que debió tributar en Campillos (38.000 kw) y Sierra Yeguas (4.000 kw); además, impuestos municipales....."

En un fundamentación dice el Teara:

" TERCERO.- La cuestión se centra en delimitar el alcance del requisito de la culpabilidad como necesario elemento en la calificación de una conducta como infracción tributaria.

Conviene tener presente en primer lugar, que la interesada aporta acuerdo estimatorio de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la A.E.A.T. en la que acuerda anular el alta erróneamente presentada por el epígrafe 151.4 en el municipio de Canillas de Aceituno; y en segundo lugar, que consta en el expediente el citado Convenio firmado con el Ayuntamiento, en el que se recoge como obligación del Ayuntamiento que con la liquidación por parte de las empresas promotoras se entienden satisfechos todos los impuestos municipales.

A juicio de este Tribunal, de acuerdo con lo expuesto anteriormente la conducta del sujeto pasivo no es punible, pues no puede deducirse la existencia de culpabilidad ni siquiera a título de mera negligencia.

En consecuencia procede anular las sanciones impuestas."

## Séptimo.

La Sala considera que en este caso, al ejercer la potestad represiva no ha sido correcto, como entiende el TEARA. A efecto es determinante, a juicio de la Sala, el hecho constatado por el TEARA, que la tributó por error en el municipio de Canillas de Aceituno por 42.000 kw lo que debió tributar en Campillos (38.000 kw) y Sierra Yeguas (4.000 kw). Y así consta en auto, donde pedida la anulación del alta en Canillas del Aceituno a la AEAT, donde la recurrente, según la información registral aportada no tiene explotación alguna, el órgano estatal anula dicha alta, según documento también aportado.

Los estándares establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo sostienen que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias ( como ampliamente explica la STS 1664/17 del 02 de noviembre de 2017, Recurso: 3256/2016), y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria o incumplimiento de los deberes formales, porque el mero dejar de ingresar constituye en la LGT infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Señala el STC 164/2005 que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando " se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y que " no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6).

Al caso de autos, la referida circunstancia de alta por error en el IAE en municipio distinto no se tuvo en cuenta por la Administración sancionadora, evidentemente por no haberse puesto de manifiesto hasta la vía económico-administrativa, pero ello no empece para que esa prueba de descargo, que el contribuyente -al contrario que la prueba de cargo de la Administración, circunscrita a la vía administrativa, según lo antes dicho-, puede presentar en cualquier momento procedimental o procesal hábil, acredita la falta de elemento subjetivo del tipo.

## Octavo.

La desestimación del recurso implica la condena en costas a la parte recurrente conforme al art. 139.1 Ley 29/98, en redacción dada por Ley 37/11, sin necesidad de más razonamiento, puesto que, como dice el ATS, Sala

Contencioso-administrativo, Sección 1ª, del 01/12/16, Recurso: 368/2016, y, en el mismo sentido dice la STS de 12 de febrero de 2018, Recurso: 3011/2016 , en su FD 6º:

".....Decíamos recientemente, en sentencia de 19 de enero de 2017 -recurso de casación 168/2016 -, y debemos reiterar ahora lo siguiente:

"El principio objetivo del vencimiento, como criterio para la imposición de costas que establece el artículo 139 LJCA , se matiza en el segundo inciso del mismo precepto con la atribución al tribunal de la posibilidad de apreciar la concurrencia en el proceso de serias dudas de hecho o de derecho que justifiquen la no-imposición de costas a la parte que ha visto rechazadas todas sus pretensiones.

Esta previsión se configura como una facultad del juez, discrecional aunque no arbitraria puesto que su apreciación ha de estar suficientemente motivada, y su aplicación no está condicionada a la petición de las partes.

Habrà que convenir que, la fórmula utilizada de "... serias dudas de hecho o de derecho", constituye un concepto jurídico indeterminado teñido de subjetividad que dificultará no sólo la razonabilidad de la no imposición de costas en virtud del criterio del vencimiento sino también las posibilidades de fiscalización en vía de recurso.

Este Sala, además, tiene dicho que la expresión "serias dudas" demanda una aplicación restrictiva, pues las discrepancias sobre una determinada cuestión, de hecho o de derecho han de revestir una entidad tal que justifique la excepción ( ATS 5 de junio de 2012, rec. 258/2012 )".

### FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

#### Primero.

Desestimar el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto en nombre del Patronato Provincial de Recaudación de la Diputación de Málaga.

#### Segundo.

Imponer el pago de las costas a la parte recurrente.

Notifíquese esta resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma cabe, en su caso, interponer recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo si pretende fundarse en infracción de normas de derecho estatal o de la Unión Europea que sean relevantes y determinantes del fallo impugnado o ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con la composición que determina el art. 86.3 de la Ley Jurisdiccional si el recurso se fundare en infracción de normas de derecho autonómico; recurso que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente a la notificación de la presente sentencia mediante escrito que reúna los requisitos expresados en el art. 89.2 del mismo Cuerpo Legal.

Lo mandó la Sala y firman los Magistrados Ilmos. Sres. al inicio designados

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.